

環境会計情報ディスクロージャーの拡充

藤原 博彦

東京大学大学院博士課程

ディスクロージャーの果たすべき役割についてその方向性を示したい。

1 はじめに

環境危機意識の高まりに伴い、企業の環境対策に対する社会的関心が集まる中、企業の環境会計情報が注目されている。企業の環境会計情報は、グリーンコンシューマー（環境に配慮する消費者）にとっては商品の選択基準となり、グリーンインベスターにとっては株式の購入基準となる。また、グリーン調達による企業間取引においては、その重要な判断基準となる。今日、多様な要求の下に環境会計情報は、環境会計報告書として外部にディスクロージャーされている。

2では、環境会計情報はその利用者の立場に応じて情報要求が異なっており、それゆえステイクホルダー（株主、従業員、消費者、地域社会など利害関係者）についての議論を行う。3では、環境会計情報ディスクロージャーの実態について整理する。環境会計情報ディスクロージャーは、特に法的規制もなく任意ディスクロージャーとされており現在、各企業とも模索段階にある。そしてその類型は、制度会計の枠内に止まるものと制度会計の枠を超えたものに分類できる。さらに、制度会計の枠を超えたものについては、物量情報によるものと記述情報によるものに分類される。最後の4では、物量情報や記述情報による制度会計の枠を超えた環境会計報告書の企業情報ディスクロージャーにおける位置づけを明らかにすることによって、今後の企業情報

2 環境会計情報を取り巻くステイクホルダー

環境会計は、一般に「企業の環境に関わる活動、影響を企業の外部にディスクロージャーする行為」と定義される。ここで、情報の送り手は企業であり、受け手は様々なステイクホルダーとなる。ステイクホルダー毎に、環境会計報告書に記載される情報への要求が異なってくることから（財務会計情報も株主の立場を重視するか、債権者の立場を重視するかによって作成される情報が異なってくる）、ステイクホルダーについては分類が必要とされる。

2.1 ステイクホルダーの分類

企業に関する議論においてステイクホルダーを分類する上では、企業との経済的利害関係の有無を基準にするのが通常である。環境会計に関する議論は、企業が営利追求主体であるという前提に立った上で、営利追求と環境保護という二律背反を如何に処理していくかが課題となる。それゆえ、経済的利害関係の有無を基準にすると同時に、環境保全活動に対する賛意の有無も考慮に入れ、ステイクホルダーを分類する必要がある。したがって、4つのカテゴリーに分類される。

経済的利害関係を有するステイクホルダーは、企

業が環境問題に取り組む限り内部化された環境コストを負担することになる。この中で、環境保全活動に対する賛意が有る者と無い者とに分類される。賛意が有る者は企業が内部化したコスト負担を受け入れるが、賛意が無い者については、当然その負担を拒絶する。

経済的利害関係を有しないステイクホルダーは、環境保全活動に対する賛意の有無を問わず、企業が環境保全活動に取り組むことを基本的に妨げるものではない。もっとも、環境保全活動にも賛意が無く、かつ経済的利害関係を有しないステイクホルダーは、企業のディスクロージャーする環境会計情報の議論とは無関係であり、ここでは議論の対象から外される。したがって、先に分類したカテゴリーは4から3へと修正される。以下の議論を進めていく上で、経済的利害関係を有し、かつ環境保全活動に対する賛意の無いステイクホルダーをタイプⅠ、経済的利害関係を有し、かつ環境保全活動に対する賛意の有るステイクホルダーをタイプⅡ、経済的利害関係を有せず、かつ環境保全活動に対する賛意の有るステイクホルダーをタイプⅢのステイクホルダーと呼ぶこととする。

2.2 タイプⅠのステイクホルダーの情報要求

タイプⅠのステイクホルダー、すなわち、経済的利害関係を有し、かつ環境保全活動に対する賛意の無いステイクホルダーは、環境コストを負担することを拒絶する。環境保全活動がどれだけ企業収益を減少させたか、その費用の把握が主たる目的となる。それゆえ、環境会計情報に対する情報要求は、制度会計の枠内に止まるものとなる。

2.3 タイプⅡのステイクホルダーの情報要求

タイプⅡのステイクホルダー、すなわち、経済的利害関係を有し、かつ環境保全活動に対する賛意の有るステイクホルダーは、トレードオフ関係にある営利追求と環境保護の両立を志向することから、環境会計情報に対する情報要求は細部にわたるこ

とになる。環境保全活動コストは企業の収益を圧迫し、株価の低下、配当の減少、資金調達コストの上昇をもたらすことから、これを甘受しうるようなレベルの環境保全活動による環境への便益が明らかにされなければならない。企業が環境保全活動にかけたコストとベネフィットが環境会計情報としてディスクロージャーされる必要があるのである。特に、ベネフィットは、金額の評価が不可能であり物量情報として把握される必要がある。また、コストについても金額の評価は恣意性介入のおそれもあり客観的とはいええず、物量情報によるディスクロージャーが要請される。それゆえ、環境会計情報に対する情報要求は、制度会計の枠を超えたものとなる。

2.4 タイプⅢのステイクホルダーの情報要求

タイプⅢのステイクホルダー、すなわち、経済的利害関係を有せず、かつ環境保全活動に対する賛意の有るステイクホルダーは、企業の社会的責任として無制限に環境保全活動への支出を要求する。その典型が地域住民である。情報要求も厳格なものとなり、企業活動が環境に及ぼす負荷をそのライフサイクルの全過程について定量的に把握、分析、評価するといったライフサイクル・アセスメント(LCA)に関わる領域にまで及ぶと考えられる。したがって、環境会計情報に対する情報要求は、制度会計の枠を超えたものとなり、物量情報に加えて記述情報も含まれることとなる。

3 環境会計情報ディスクロージャー

環境会計情報ディスクロージャーについては、特に法的規制もなく任意ディスクロージャーとされており現在、各企業とも模索段階にある。そして2で検討したようにその類型は、制度会計の枠内に止まるものと制度会計の枠を超えたものに分類される。さらに、制度会計の枠を超えたものについては、物量

情報によるものと記述情報によるものとに分類され、財務諸表とは別に環境会計報告書が作成される。

3.1 制度会計の枠内での環境会計情報ディスクロージャー

制度会計の枠内での環境会計情報は、企業の過去それに将来の環境支出を如何に認識し測定するかが課題となる。過去の環境支出は、環境コストとして当期の費用とされるか、資本化され環境資産となるか、あるいは偶発債務（当期以前の企業活動に起因して、不確実ではあるが将来損失の発生の可能性があること）として注記されるかが現行の制度会計に従って決定される。ここでは、制度会計で採用される損益計算原理が働き、財務諸表の一部として外部にディスクロージャーされる。

企業会計における損益計算は、一会計期間内に企業の達成した経営成果（収益）とそれに対応する経営努力（費用）によって正味の成果、すなわち企業の経営活動業績を明らかにすることを目的とする。それゆえ、損益計算において、企業の経営成績を明らかにするためには、一会計期間内の収益と費用の対応関係を充足して正味の成果である利益を計算することが要請される。このために期間損益計算においては、「費用収益対応」が中核概念となっている。

このような意味で、制度会計の枠内でなされる環境会計情報ディスクロージャーも費用と収益を対応させるべく、本来、環境費用、環境収益がそれぞれ別個に認識されなければならない。しかし、環境収益の認識は極めて困難ゆえに、その他の収益の中に混入されたまま認識され、ここに費用収益の対応がはかられることとなる。

3.2 制度会計の枠内でのディスクロージャーの限界

会計原理は「費用収益対応」を中心に、「発生主義」（財貨、用役の費消といった経済的便益の減少により費用を認識する会計原理）、「実現主義」（財貨、用役の引き渡し、提供と同時にその対価として

現金及び現金等価物を獲得するか負債が解消することにより収益を認識する会計原理）が下位原理として機能している。制度会計の枠内でなされる環境会計情報ディスクロージャーにおいては、「発生主義」により環境費用が認識され、他の費用項目同様集計された後、「実現主義」により認識された収益項目との対応がはかられる。そして、このようなプロセスで作成された環境会計情報は、財務諸表の一部として外部にディスクロージャーされる。期間損益計算を主たる目的とする制度会計ゆえに、金額的評価からの離脱が不可能であり、その結果、環境収益の議論が無視されることとなった。これは、タイプⅠのステイクホルダーの情報要求のみを満たすものであり、先に論じたようなタイプⅡ、Ⅲといったステイクホルダーの情報要求を満足するものではない。それゆえ、非貨幣計算（物量測定）、記述情報といった制度会計の枠を超えた環境会計報告書が模索されることとなる。財務情報としての環境会計情報は、期間損益計算の範囲に限定されるが、より詳細な環境会計情報を外部にディスクロージャーするためには、非貨幣計算（物量測定）、記述情報といった制度会計の枠を超えたものが不可欠であるからである。

3.3 物量情報による環境会計報告書

環境会計報告書は、環境費用を財務情報としてディスクロージャーすることのみならず、環境負荷に関する情報もディスクロージャーできることが望ましい。この場合、環境保全という目的から、如何に環境費用をかけたかだけでなく、どれだけ環境負荷を低減させたかが問題であり、物量情報によるディスクロージャーが求められる。また、制度会計の枠内では結果として無視される形となった環境収益も物量情報として把握する必要がある、これは、負の環境負荷として把握される。したがって、これはタイプⅡのステイクホルダーの情報要求を満足させるものである。

物量情報としての環境負荷は、環境関連項目を

生態的観点から分類し、それぞれを物量単位による数値で把握し、これに等価係数を乗じ算定される。環境関連項目としては、エネルギーや原材料消費、固定廃棄物、廃水、廃熱、気体状廃棄物などの大項目に分類し物量単位による数値を把握する。そして、これに等価係数を乗じ環境負荷を算定する。ここで、等価係数は、生態環境の観点から直接的な悪影響を及ぼすと考えられる危険率である比率希少性、それに、長期的にみた場合その累積的な結果が生態環境の観点からみた悪影響と考えられる累積希少性から決定される。等価係数算出にあたっては、何らかの主観が介入することとなり、この点が物量情報算定の問題でもあり、現在、客観性を高めるべく研究が進められている段階である。

3.4 記述情報による環境会計報告書

計量化できない企業の環境活動に関する情報提供は、組織の概要、環境方針・目的、環境マネジメントシステム、環境パフォーマンス評価といった記述情報としてディスクロージャーされることになる。これらの情報は、タイプⅢのステイクホルダーの情報要求を満たすものとなる。組織の概要は、企業がどのように環境に関わっているかを歴史や背景を含めて概括的に説明した組織の概要と環境保全活動への取り組みに対する最高経営責任者の意識からなり、環境会計報告書の導入部分となり全体の基調を決定するものと考えられる。環境方針・目的は、最高経営責任者の環境保全活動への取り組みの意識を基本に、企業の環境方針を明確にし、具体的な目的を定めるものである。環境マネジメントシステムは、従業員に対する環境教育をどのように行っているか等、環境方針・目的にそった企業行動を如何なる方法で実現しようとしているのかを明らかにするものである。環境パフォーマンス評価は、企業活動による環境への影響度を具体的に説明する部分であり、環境会計情報の中核となっている。

4 結び

環境会計情報はその利用者の立場に応じて情報要求が異なることから、まず、ステイクホルダーについての議論を行った。ここで明らかにされたのは、ステイクホルダーは3つのタイプに分類され、タイプⅠのステイクホルダー、すなわち、経済的利害関係を有し、かつ環境保全活動に対する賛意の無いステイクホルダーの環境会計情報に対する情報要求は、制度会計の枠内に止まるものとなった。タイプⅡのステイクホルダー、すなわち、経済的利害関係を有し、かつ環境保全活動に対する賛意の有るステイクホルダーの環境会計情報に対する情報要求は、制度会計の枠を超えた物量情報によるものとなった。タイプⅢのステイクホルダー、すなわち、経済的利害関係を有せず、かつ環境保全活動に対する賛意の有るステイクホルダーの情報要求は、制度会計の枠を超えたものとなり、LCAのような物量情報に加えて記述情報にまで及んだ。

制度会計の枠を超えた環境会計報告書は、物量情報として環境負荷を明らかにすることや、記述情報として組織の概要、環境方針・目的、環境マネジメントシステム、環境パフォーマンス評価を明らかにするなど多様な情報要求に応えるものである。これは、法制度の強制力によりディスクロージャーされる財務諸表とは別に環境会計報告書を作成することによって行われる。今日、企業会計ディスクロージャーにおいては、市場機能の拡大により、インベスター・リレーションズをはじめとする法制度の枠を超えた任意ディスクロージャーの果たす役割が拡大してきているが、環境会計報告書も会計ディスクロージャー同様、企業情報ディスクロージャーの一環として様々なステイクホルダーに対して有用な情報を提供していかなければならない。

(ふじわら ひろひこ)